PLAN

LA NOTION D'ETABLISSEMENT STABLE

I) La définition de l'établissement stable

A) L'installation fixe d'affaires

B) Le cas des représentants

II) L'imposition de l'établissement stable

A) La détermination des bénéfices imposables de l'établissement stable

1°) Le principe de l'article 7§1 de la convention modèle OCDE

2°) Le principe de l'article 7§2 de la convention modèle OCDE

→les revenus imposables de l'établissement stable
→ la déduction des dépenses pour l'établissement stable

B) Les modalités d'imposition de l'établissement stable

1°) L'imposition des bénéfices dans l'État de situation de l'établissement stable

2°) L'élimination des doubles impositions
→la méthode de l'exonération
→ la méthode du crédit d'impôt

Bibliographie

- les impôts dans les affaires internationales, B.Gouthière, éditions F. Lefebvre
- documentation pratique F. Lefebvre, GEN.INT
- fiches pratiques de fiscalité internationale
- revue de jurisprudence fiscal 10/03
-Lamy Fiscal
-www.legifrance.fr

Article 5

1. Au sens de la présente Convention, l'expression " établissement stable " désigne une installation fixe d'affaires où l'entreprise exerce tout ou partie de son activité.
2. L'expression " établissement stable " comprend notamment :
a) Un siège de direction ;
b) Une succursale ;
c) Un bureau ;
d) Une usine ;
e) Un atelier ;
f) Une mine, une carrière ou tout autre lieu d'extraction de ressources naturelles ;
g) Un chantier de construction ou de montage dont la durée dépasse douze mois.
3. On ne considère pas qu'il y a établissement stable si :
a) Il est fait usage d'installations aux seules fins de stockage, d'exposition ou de livraison de marchandises appartenant à l'entreprise ;
b) Des marchandises appartenant à l'entreprise sont entreposées aux seules fins de stockage, d'exposition ou de livraison ;
c) Des marchandises appartenant à l'entreprise sont entreposées aux seules fins de transformation par une autre entreprise ;
d) Une installation fixe d'affaires est utilisée aux seules fins d'acheter des marchandises ou de réunir des informations pour l'entreprise ;
e) Une installation fixe d'affaires est utilisée, pour l'entreprise, aux seules fins de publicité, de fourniture d'informations, de recherches scientifiques ou d'activités analogues qui ont un caractère préparatoire ou auxiliaire.
4. Une personne agissant dans un État contractant pour le compte d'une entreprise de l'autre État contractant, autre qu'un agent jouissant d'un statut indépendant, visé au paragraphe 6, est considérée comme " établissement stable " dans le premier État si elle dispose dans cet État de pouvoirs qu'elle y exerce habituellement lui permettant de conclure des contrats au nom de l'entreprise, à moins que l'activité de cette personne ne soit limitée à l'achat de marchandises pour l'entreprise.
5. Une entreprise d'assurance d’un État contractant est considérée comme ayant un établissement stable dans l'autre État contractant dès l'instant que, par l'intermédiaire d'un représentant, elle perçoit des primes sur le territoire de ce dernier État ou assure des risques situés sur ce territoire.
6. On ne considère pas qu'une entreprise d’un État contractant a un établissement stable dans l'autre État contractant du seul fait qu'elle y exerce son activité par l'entremise d'un courtier, d'un commissionnaire général ou de tout autre intermédiaire jouissant d'un statut indépendant, à condition que ces

personnes agissent dans le cadre ordinaire de leur activité.
7. Le fait qu'une société qui est un résident d'un État contractant contrôle ou soit contrôlée par une société qui est un résident de l'autre État contractant ou qui y exerce son activité (que ce soit par l'intermédiaire d'un établissement stable ou non) ne suffit pas, en lui-même, à faire de l'une quelconque de ces sociétés un établissement stable de l'autre.
8. Dans le cas où un chantier, dans un État contractant, n'est pas ouvert directement par un entrepreneur de l'autre État contractant mais par l'intermédiaire d'une société simple de droit suisse (si le chantier est ouvert en Suisse) ou d'une société de fait ou association en participation du droit français (si le chantier est ouvert en France) à laquelle ledit entrepreneur participe, les dispositions du paragraphe 8 de l'article 7 et du paragraphe 4 de l'article 24 ne s'appliquent que si les conditions du paragraphe 2, lettre g, du présent article sont remplies.

Article 7

1. Les bénéfices d'une entreprise d'un État contractant ne sont imposables que dans cet État, à moins que l'entreprise n'exerce son activité dans l'autre État contractant par l'intermédiaire d'un établissement stable qui y est situé. Si l'entreprise exerce son activité d'une telle façon, les bénéfices de l'entreprise sont imposables dans l'autre État, mais uniquement dans la mesure où ils sont imputables audit établissement stable.
2.(1) Sous réserve des dispositions du paragraphe 3, lorsqu'une entreprise d'un État contractant exerce son activité dans l'autre État contractant par l'intermédiaire d'un établissement stable qui y est situé, il est imputé, dans chaque État contractant, à cet établissement stable les bénéfices qu'il aurait pu réaliser s'il avait constitué une entreprise distincte et séparée exerçant des activités identiques ou analogues dans des conditions identiques ou analogues et traitant en toute indépendance avec l'entreprise dont il constitue un établissement stable.
3. Dans le calcul des bénéfices d'un établissement stable, sont admises en déduction les dépenses exposées aux fins poursuivies par cet établissement stable, y compris les dépenses de direction et les frais généraux d'administration ainsi exposés, soit dans l'État où est situé cet établissement stable, soit ailleurs.
4. S'il est d'usage, dans un État contractant, de déterminer les bénéfices imputables à un établissement stable sur la base d'une répartition des bénéfices totaux de l'entreprise entre ses diverses parties, aucune disposition du paragraphe 2 n'empêche cet État contractant de déterminer les bénéfices imposables selon la répartition en usage ; la méthode de répartition adoptée doit cependant être telle que le résultat obtenu soit conforme aux principes énoncés dans le présent article.
5. Aucun bénéfice n'est imputé à un établissement stable du fait que cet établissement stable a simplement acheté des marchandises pour

l'entreprise.
6. Aux fins des paragraphes précédents, les bénéfices à imputer à l'établissement stable sont calculés chaque année selon la même méthode, à moins qu'il n'existe des motifs valables et suffisants de procéder autrement.
7. Lorsque les bénéfices comprennent des éléments de revenu traités séparément dans d'autres articles de la présente Convention, les dispositions de ces articles ne sont pas affectées par les dispositions du présent article.
8.(1) Les revenus provenant de participations à des entreprises constituées sous forme de sociétés simples, de sociétés de fait, de sociétés en nom collectif ou de sociétés en commandite simple, ainsi que les revenus provenant de droits dans des associations en participation ou des sociétés civiles du droit français, si celles-ci sont soumises au régime fiscal des sociétés de personnes sont imposables dans l'État contractant où les entreprises en question ont un établissement stable. Cette disposition ne fait pas obstacle, en ce qui concerne les revenus provenant de participations sous forme de commandite à des sociétés en commandite simple, à l'application des dispositions de l'article 11 de la Convention.

---

(1) Ainsi modifié par l'avenant du 22 juillet 1997.

LA NOTION D'ETABLISSEMENT STABLE

L'article 209 I) alinéa 1 du CGI dispose que « Les bénéfices passibles de l'IS sont déterminés en tenant compte uniquement des bénéfices réalisés dans les entreprises exploitées en France. » La notion d'entreprise exploitée en France n'est pas définie par la loi. Il faut à cet égard se référer soit à la jurisprudence soit à la convention internationale lorsqu'il en existe une.

En l'absence de convention, l'analyse de la jurisprudence fait apparaître trois critères différents pour déterminer soit qu'une société française exerçant une activité commerciale habituelle à l'étranger n'est pas imposable en France, soit qu'une société étrangère exerçant une activité commerciale habituelle en France est imposable en France.
Il faut donc, dans le cas d'une société française à l'étranger:

-un établissement à l'étranger, c'est-à-dire une installation possédant un caractère de permanence et une autonomie propre.

- la présence à l'étranger d'un représentant n'ayant pas de personnalité professionnelle distincte de celle de l'entreprise.

- la réalisation à l'étranger d'opérations formant un cycle commercial complet se détachant des autres opérations de l'entreprise.

En présence d une convention , la notion d'établissement stable est retenue comme critère de rattachement territorial des bénéfices. Ainsi, les entreprises étrangères sont imposables en France sur les bénéfices d'opérations effectuées dans des établissements stables situés en France. De même, les entreprises françaises ne sont pas imposables en France sur les bénéfices d'opérations effectuées dans des établissements stables situés à l'étranger.

L'établissement stable est donc une notion conventionnelle que chaque convention internationale définit et qui permet de savoir comment imposer une activité exercée sans personnalité morale propre dans un État tiers.

La notion étant très floue, j'étayerais mon exposé par de nombreux exemples.

<u>I) la définition de l'établissement stable</u>

Notons que la définition de l'établissement stable va s'appliquer aux entreprises individuelles et aux sociétés de personne dans les mêmes conditions que pour les sociétés de capitaux.
Par simplification, nous étudierons la définition de l'établissement stable au travers des sociétés passibles de l'IS.

Le principe est qu'un État ne peut taxer les bénéfices d'une entreprise résidente de l'autre État que si elle exerce ses activités par l'intermédiaire d'un établissement stable situé dans le même État. L'ensemble des conventions fiscales conclues par la France contient un article consacré à cette notion, à l'exception de celles conclues avec l'Arabie Saoudite, Monaco et la Polynésie. (voir convention franco suisse)

Deux critères permettent de retenir la qualification d'établissement stable :

- l'installation fixe d'affaires
- la représentation par un agent

A) installation fixe d affaires

Chaque convention comporte une définition précise de l'établissement stable et il faut donc s'y référer. Toutefois, la plupart des définitions reposent sur certains principes tirés du modèle de convention de l'OCDE.
Ainsi, en règle générale, l'expression établissement stable désigne « une installation fixe d'affaires par l'intermédiaire de laquelle une entreprise exerce tout ou partie de son activité. »
Cette définition repose donc sur les critères cumulatifs suivants :

- il faut une **installation d'affaires** c'est-à-dire que doivent exister des éléments tels que des locaux, du matériel, de l'outillage, un emplacement de terrain… Peu importe que l'entreprise soit propriétaire ou non du local ou du matériel, seul compte le fait qu'elle l'ait à sa disposition.

- l'installation d'affaires doit être **fixe** et donc établie en un lieu précis avec un certain degré de permanence et non pas de façon purement temporaire. Mais l'appréciation doit être faite en tenant compte des activités en cause; une installation de courte durée peut ainsi présenter le caractère d'établissement stable si la brièveté de son existence est due par exemple aux particularités de son activité ou à de mauvais résultats.

- l'installation d'affaires doit avoir une **activité propre** ce qui implique normalement la présence sur place de personnel de l'entreprise. Il faut également que l'entreprise y exerce tout ou partie de son activité : par exemple une usine désaffectée n est pas un lieu d'exercice d'activités. Mais il n'est pas nécessaire que l'installation ait un caractère productif.
Il n'est pas aisé de distinguer si l'établissement a une activité propre ou non. Le comité des affaires fiscales de l'OCDE en a cependant défini les limites : le point de départ de l'activité est fixé au début de la période de préparation des activités et non pas à celles de la mise en place des installations. De même, l'établissement stable cesse d'exister avec l'aliénation de l'installation ou la cessation de toute activité de sa part.

La notion d'établissement stable ne se limite pas aux critères énoncés ci-dessus, il faut définir concrètement ce qu'elle vise.
L'ensemble des conventions conclues par la France considèrent comme constituant un établissement stable : un siège de direction, une succursale, un bureau, une usine, un

atelier, une mine, un puit de pétrole ou de gaz, une carrière ou tout autre lieu d'extraction de ressources naturelles. Reprenons quelques unes de ces installations pour les agrémenter d'exemples jurisprudentiels concrets. Notons tout de même que les listes énoncées dans les conventions ne sont pas exhaustives et que cela a été mis en avant par un arrêt du Conseil d'État du 29 juin 1981 :« l'énumération énoncée par la convention n'étant pas limitative, le champ de cet article s'étend à tout établissement d'une nature et d'une consistance semblables à celles des exemples énumérés. »

La succursale : elle ne sera a priori considérée comme un établissement stable que si elle possède une certaine permanence et une certaine autonomie c'est-à-dire si elle dispose d'un personnel propre, rémunéré localement, de services propres, d'une comptabilité distincte de celle du siège.
Ainsi, le Conseil d'État a considéré que constituait un établissement stable la succursale française d'une société britannique ayant pour activité l'exécution en France d'excursions sur les rivières et les canaux et qui dispose à cette fin en France de trois péniches animées par un personnel de navigation et d'hôtellerie.(CE 19 octobre 1992 Floating to France Ltd.)

L'usine ou l'atelier: ils ne seront considérés comme établissements stables que s'ils sont en exploitation. C'est encore une fois l'examen de l'ensemble des circonstances et particulièrement de l'autonomie ou non de l'atelier qui permettra de conclure qu'il y a établissement stable ou non.
Ainsi la Cour d'appel de Lyon a jugé dans un arrêt du 9 décembre 1992 qu'un atelier situé en France appartenant à une société suisse qui exportait dans notre pays des machines-outils constituait un établissement stable dans la mesure où il permettait d'assurer en sus du service d'après vente, la vente de pièces détachées et le dépannage des machines.

Les chantiers de construction et de montages : selon l'article 5 § 3 du modèle de convention OCDE, ils ne constituent un établissement stable que si leur durée dépasse 12 mois. Cela étant, d'autres conventions prévoient des délais plus longs ou plus courts voir même aucun délai minimum. La durée des chantiers est déterminée en fonction de la date à laquelle un entrepreneur débute ses activités et de la date à laquelle il les terminent définitivement et effectivement. Un chantier ne peut dès lors être considéré comme terminé en cas d'interruption temporaire, même de longue durée. En cas de pluralité de chantier, chacun d'entre eux doit faire l'objet d'une analyse distincte. Enfin, de nombreuses conventions assimilent à un établissement stable les activités de surveillance qui s'exercent dans le cadre d'un chantier.
Pour exemple, un arrêt du Conseil d'État du 29 juin 1981 a jugé qu' « une activité exercée par l'entreprise pendant plus de 12 mois dans le même pays mais à l'aide de plusieurs chantiers successifs » remplissait les critères de l'établissement stable.

La filiale : prenons l'arrêt du Conseil d'État du 20 juin 2003 Société Interhome AG.
La société Interhome AG est basée en Suisse. Son activité consiste à conclure avec des propriétaires de résidences secondaires partout en Europe des contrats de location de leur résidence en contrepartie de quoi, les propriétaires rémunèrent la société par

des commissions fixées par le contrat de mandat qui les lie. Les locataires doivent eux cependant se rapprocher des filiales locales de la société mère pour la signature des contrats de location, filiales qui s'occupent globalement du bon déroulement sur place de la location. La filiale française a pour dénomination Interhome gestion.
Le problème de l'espèce est de savoir dans quel pays doivent être imposés les bénéfices réalisés par la filiale française.
L'arrêt repose sur trois articles : l'article 209-1 du CGI et les articles 5 et 7 de la convention Franco Suisse du 9 septembre 1966.
Il ressort de ces articles que deux conditions doivent être réunies pour qualifier la filiale d'établissement stable :

- il ne faut pas qu'elle soit considérée comme un agent indépendant de la société résidente en Suisse.
-il faut qu'elle exerce des pouvoirs lui permettant d'engager la société mère dans une relation ayant trait aux opérations constituant les activités propres de cette société.

La Cour Administrative d'Appel de Paris a refusé la qualification d'établissement stable à la filiale française au motif que le deuxième condition n'était pas remplie car la filiale n'avait pas le pouvoir de conclure les contrats de mandat avec les propriétaires.
C' est sur la même qualification que le Conseil d'État rejette la demande du ministre de l'économie et des finances consistant à qualifier la filiale d'établissement stable et par la suite à vouloir l'imposer sur les bénéfices qu'elle réalise en France. Cependant, la CAA ne s'est appuyée que sur la deuxième condition pour éliminer la qualification d'établissement stable; Le CE répare cette erreur de droit et met en avant que le critère de dépendance est rempli mais que les deux conditions énoncées sont cumulatives et que si l'une des deux n'est pas remplie, on ne peut faire application de la notion d'établissement stable.
La portée de cet arrêt est que le Conseil d'État reconnaît qu'une filiale peut être un établissement stable, même si ce n'est pas le cas en l'espèce, en remplissant les deux conditions énoncées.

A l'inverse, les conventions énumèrent divers cas d'installations qui ne sont pas considérées comme des établissements stables. Elles concernent toujours, en principe, les activités de nature préparatoire ou auxiliaire. Selon un commentaire de l'OCDE, l'appréciation de ce critère consiste à rechercher si les activités de l'installation fixe d'affaires constituent en elles-mêmes une part essentielle et notable des activités de l'ensemble de l'entreprise. D'une manière générale, ces installations ne sont traitées que comme de simples bureaux de liaison.
Ainsi, sans être considérée comme une liste exhaustive, on peut admettre que ne sont pas des établissements stables : l'activité d'étude scientifique d'un marché, les bureaux dits de groupe qui rendent des services à diverses sociétés d'un groupe, les installations utilisées à des fins de stockage, d'exposition, de livraison ou de transformation…
Ainsi, un arrêt du Conseil d'État du 25 juillet 1980 a jugé qu'un entrepôt servant au stockage provisoire de marchandises en Algérie ne caractérisait pas un établissement stable.
Cependant, la distinction entre les installations de stockage et les établissements stables n'est pas toujours très nette. Ainsi, une installation à Cherbourg, matérialisée notamment par des entrepôts réfrigérés de stockage du poisson, caractérisait un

établissement stable, compte tenu de l'existence sur place de moyens de communication permanents, d'un agent rémunérés mensuellement ayant autorités sur deux employés…

Il faut donc mettre en avant que le champ d'application de la notion d'établissement stable n'est pas aisé à déterminer et que c'est au cas par cas qu'il faut examiner les critères de l'installation.

En l'absence d'installation fixe d'affaires,un second critère permet de qualifier une entreprise d'établissement stable : c'est le critère des représentants.

B) le cas des représentants

En l'absence d'une véritable installation fixe d'affaires, l'entreprise peut avoir un établissement stable là où elle est représentée par un agent. Quatre conditions doivent être remplies par cet agent :

- l'agent doit être dépendant. Il s'agit d'une personne employée ou non qui peut être une société ou une personne physique et qui est placée vis-à-vis de l'entreprise dans un état de dépendance juridique et économique. Il doit agir au nom de la société.

- l'agent doit être habilité à traiter les contrats de l'entreprise c'est-à-dire à en négocier tous les éléments. Lorsque cette condition est remplie, les activités de l'agent ne perdent pas le caractère d'établissement stable, même si les contrats sont effectivement signés au siège de l'entreprise.

- la présence de l'agent (ou de plusieurs agents exerçant en même temps ou successivement) doit présenter une certaine stabilité, une simple mission temporaire ne générant pas un établissement stable.

- l'agent doit exercer dans des domaines caractéristiques de l'existence d'un établissement stable lorsqu'il y a une installation fixe d'affaires. En revanche, il n'y a pas établissement stable lorsque l'agent n'effectue que des opérations non caractéristiques de l'existence d'un établissement stable, par exemple une activité d'achats de marchandises pour l'entreprise.

Comme pour l'installation fixe d'affaires, il faut se référer au cas par cas à chaque activité pour déterminer s'il y a établissement stable ou non. Prenons donc quelques exemples jurisprudentiels.

Un arrêt de la Cour administrative d'appel de Paris du 26 novembre 2003, Société Intercontainer, a jugé qu'une société française qui agit en France au nom d'une société belge dans le cadre d'une délégation de pouvoir et qui négocie et conclut des contrat de vente pour son compte n'est pas un établissement stable de cette dernière, dans la mesure où il n'est pas établi qu'elle exerçait son activité exclusivement ou à titre

prépondérant pour le compte de la société belge. En l'espèce l'agent n'était donc pas dépendant.

Un autre arrêt de la CAA de Paris du 22 janvier 1998 territoire de la Polynésie française c/ SA Eagle Star Vie a jugé qu'une société française n'a pas d'établissement stable en Polynésie lorsqu 'elle est représentée par un agent indépendant qui n'a aucun pouvoir de décision pour la signature des contrats. (2è critère)

L'administration dispose de moyens d'investigation étendu pour vérifier si une société étrangère exerce ou non son activité en France par l'intermédiaire d'un établissement stable et notamment les visites domiciliaires prévues à l'article L 16B du LPF.

Il convient enfin de remarquer que les règles que l'ont vient de voir s'appliquent aussi bien a une société française qui possède un établissement stable à l'étranger, qu'à une société étrangère qui possède un établissement stable en France.

Après avoir passé en revue les différents critères permettant de définir un établissement stable, voyons à présent quelles sont ses modalités d'imposition.

II) l'imposition de l'établissement stable

Lorsque l'entreprise exerce son activité par l'intermédiaire d'un établissement stable, l'État de situation de cet établissement dispose du droit d'imposer conformément à son droit interne.
L'État de résidence doit éliminer la double imposition soit par exonération, soit par imputation.

Nous allons donc en premier lieu voir comment on détermine les bénéfices imposables de l'établissement stable pour ensuite apprécier la façon dont ils sont imposés.

a) Détermination des bénéfices imposables de l'établissement stable

Les conventions signées par la France reprennent habituellement la formulation de l'OCDE qui retient deux principes.

1°) Le principe de l'article 7§1 de la convention modèle OCDE

PRENDRE LA CONVENTION France Suisse
Le principe énoncé par l'article 7§1 de la convention OCDE dispose que si l'entreprise exerce son activité par l'intermédiaire d'un établissement stable, ses bénéfices sont imposables dans cet État mais « uniquement dans la mesure où ils sont imputables à cet établissement. »

Ce principe signifie, selon les commentaires du comité des affaires fiscales de l'OCDE, que le droit d'imposer ne s'étend pas aux bénéfices que l'entreprise peut tirer de cet État autrement que par l'intermédiaire de son établissement stable.

Ainsi, seules les activités effectives de l'établissement stable doivent être prises en compte. Les opérations analogues à celles faites par un établissement stable ne sont pas retenues lorsqu'elles sont traitées directement par le siège, sans intervention de cet établissement.
Un bémol doit être apporté à ce principe notamment au regard des contrats complexes. Ces contrats comportent des prestations diverses qui ne relèvent pas toutes du même régime fiscal. Des ventilations doivent alors être effectuées pour soumettre chaque composante du contrat aux dispositions conventionnelles qui lui sont effectivement applicables. On peut prendre pour exemple un contrat de fourniture d'un ensemble industrielle « clés en main » qui va faire intervenir plusieurs activités qui elles mêmes vont subir une ventilation pour pouvoir être imposées selon les règles qui leur sont applicables.

2°) Le principe de l'article 7§2 de la convention modèle OCDE

PRENDRE LA CONVENTION

Cet article dispose que « lorsqu'une entreprise d'un État contractant exerce son activité dans l'autre État contractant par l'intermédiaire d'un établissement stable qui y est situé, il est imputé, dans chaque État contractant, à cet établissement stable, les bénéfices qu'il aurait pu réaliser s'il avait constitué une entreprise distincte exerçant des activités identiques ou analogues et traitant en toute indépendance avec l'entreprise dont il constitue un établissement stable. »

Pour déterminer le revenu imposable des établissements stables, il faut caractériser quels revenus sont à prendre en compte et quelles charges sont à déduire.

→ les revenus imposables de l'établissement stable

Les résultats d'exploitation de l'établissement stable sont déterminés en fait comme si cet établissement était une entité indépendante traitant avec le siège dans des conditions de pleine concurrence. Selon ce principe, les bénéfices à rattacher à l'établissement stable sont ceux qu'il aurait réalisés si, au lieu de traiter avec le siège central, il avait traité avec une entreprise entièrement distincte.
De façon générale, ce sont tous les bénéfices imputables à l'établissement stable qui doivent être imposés. On doit aussi rajouter aux revenus d'exploitation proprement dits les revenus tirés des éléments d'actifs qui figurent au bilan de l'établissement : les revenus immobiliers, les dividendes, les intérêts ou redevances qui figurent à l'actif du bilan de l'établissement.

Il y a une exception au principe de le seule prise en compte des revenus effectifs de l'établissement stable : c'est la théorie de la force attractive de l'établissement stable.
Ces principes peuvent donner lieu à évasion fiscale; en effet, certains pays craignaient qu'une entreprise puisse installer un établissement stable qui ne ferait pas de bénéfices, mais qui contrôlerait l'activité de l'entreprise par l'intermédiaire d'un agent indépendant et donc non constitutif d'un établissement stable.

Ainsi, ces pays ont insérés dans leur convention des clauses au terme desquelles sont imposables les bénéfices

- imputables aux établissements eux-mêmes
- afférents aux ventes de marchandises de même nature que celles qui sont vendues par l'établissement stable ou de nature analogue.
- afférents à d'autres activités commerciales exercées dans l'État de situation de l'établissement et de même nature que celles exercées par l'établissement stable ou de nature analogue.

Dans ce cas, l'établissement stable est donc imposable non seulement sur les bénéfices qu'il retire de son activité propre mais aussi, sur tous ceux qui ont leur sources dans le pays dans lequel il est situé. Le pays de situation n'a donc pas à déterminer si telle activité est ou non liée à l'établissement stable.
Mais ce principe reste rare.

→ <u>La déduction des dépenses pour l'établissement stable.</u>

L'article 7§3 de la convention modèle OCDE admet que « pour déterminer les bénéfices d'un établissement stable, sont admises en déduction les dépenses exposées aux fins poursuivies par cet établissement stable, y compris les dépenses de direction et les frais généraux d'administration ainsi exposés, soit dans l'État où est situé cet établissement stable, soit ailleurs . »

La déduction des dépenses effectuées aux fins poursuivies par l'établissement stable est le corollaire du principe selon lequel cet établissement doit être traité comme une entreprise distincte.
Les dépenses visées sont celles engagées aux fins poursuivies par l'établissement stable, c'est-à-dire pour lui permettre d'exercer ses fonctions. On ne saurait permettre à un établissement stable de déduire des dépenses du siège. Mais toutes les dépenses engagées pour l'exploitation doivent être déduites, qu'elles aient été engagées directement par l'établissement, par le siège ou même par d'autres établissements situés dans des pays tiers.
Ces dépenses doivent être prises en compte pour leur montant réel. Ainsi, les dépenses imputées au niveau de l'établissement stable ne peuvent plus l'être au niveau du siège. Sont considérées comme des dépenses exposées au siège de la société dans l'intérêt d'un établissement à l'étranger les dépenses propres à l'établissement qui lui sont directement imputables comme les dépenses de personnel, les dépenses de direction propres à l'établissement etc.. Ces dépenses sont déductibles pour le calcul des bénéfices de l'établissement, mais pas pour le calcul des bénéfices du siège.
Pour exemple, un arrêt de la Cour administrative d'appel de Paris du 30 décembre 1993, Schlumberger a jugé qu'une société ne peut déduire de ses résultats imposables en France des frais financiers afférents à un emprunt qu'elle a contracté en vue de servir à l'exploitation de ses établissements situés à l'étranger.
Enfin, lorsque des dépenses ont été engagées par le siège dans son intérêt et celui de l'établissement stable, il y a lieu de procéder à leur répartition comme par exemple pour les frais généraux d'administration. Notons que pour certaines dépenses il existe des ventilations forfaitaires.

<u>B) Les modalités d'imposition des établissements stables</u>

1°) l'imposition des bénéfices dans l'État de situation de l'établissement stable

L'établissement stable est considéré comme ayant une « quasi personnalité » fiscale à défaut d'avoir une personnalité juridique. Il est donc imposable dans l'État où il est situé conformément à la législation de cet État. Les conventions se bornent ainsi à renvoyer aux droits internes des États.

Lorsqu'il existe une clause de non discrimination applicable aux établissements stables, celle-ci prévoit en général que l'imposition de l'établissement stable n'est pas établi dans l'État où il est situé d'une manière moins favorable que l'imposition des entreprises de cet État qui se trouvent dans la même situation. L'établissement stable est alors assimilé sur le plan fiscal à une entreprise résidente et il doit être traité de la même façon pour tout ce qui concerne les modalités de son imposition.
Pour exemple, un arrêt du Conseil d'État du 30 décembre 1996, Benmiloud, a jugé qu'un ressortissant algérien résident de Suisse ne pouvait être assujetti à l'impôt en France en raison de la cession d'un bien immobilier en France en application de l'article de non discrimination de la convention franco-algérienne.

Un bémol est à apporter à ce principe car certains États ont institués des régimes de retenue à la source sur les bénéfices des établissements stables. Ces retenues se calculent sur les bénéfices nets d'IS. Elles ont pour objet de tirer les conséquences de la quasi personnalité fiscale de l'établissement stable et de son assimilation à une entreprise résidente. En effet, lorsqu'une filiale verse des dividendes à sa société mère, ces dividendes sont normalement amputés d'une retenue à la source, alors même qu'ils ont déjà supportés l'IS. Ne pas exiger l'équivalent pour les établissements stables revient à les favoriser artificiellement, car les profits qu'en retirerait le siège seraient supérieurs à ceux dont il aurait bénéficié s'il avait créé une filiale. L'assimilation ne peut pourtant être totale, notamment parce que la filiale a théoriquement le choix de distribuer ou non des dividendes, alors que les bénéfices de l'établissement stable sont automatiquement appréhendés par le siège compte tenu de l'unicité de la personne juridique. C'est pourquoi les conventions fiscales prévoient souvent l'annulation de cette retenue à la source ou son plafonnement à un taux plus bas que celui applicable aux dividendes.

2°) l'élimination des doubles impositions

L'État de situation de l'établissement stable est en droit d'imposer ses bénéfices. L'État de résidence doit éliminer la double imposition soit par exonération (il exonère les bénéfices imposables dans l'autre État) soit par imputation (il impose les bénéfices mais il accorde un crédit d'impôt au titre de l'impôt payé dans l'autre État). Examinons ces deux méthodes.

→ la méthode de l'exonération

C'est la méthode retenue par la France dans la généralité des conventions. Elle consiste à limiter l'imposition des bénéfices d'une entreprise à un seul État, même lorsqu'elle exerce son activité dans les deux États.

Le principe est alors l'imposition dans l'État de situation de l'établissement stable et l'exonération dans l'État de résidence de l'entreprise.

Cette solution est souvent retenue par la France : les bénéfices qui sont réalisés dans des entreprises exploitées hors de France ne sont pas en effet imposables en France. Cette règle figure en général dans un article terminal de la convention et est libellée comme suit : « les revenus (…) sont exonérés des impôts français lorsque ces revenus sont imposables (dans l'autre pays) en vertu du présent accord. »

Concernant les entreprises qui sont exploitées par des personnes physiques, la France applique en règle générale la méthode du taux effectif qui permet de tenir compte des revenus de source étrangère du contribuable pour la détermination du taux d'imposition applicable à ses revenus de sources françaises.

→ la méthode du crédit d'impôt

Elle consiste à prévoir l'imposition des revenus d'entreprise dans l'État de la résidence et dans celui de la situation de l'établissement stable, la double imposition étant éliminée par l'octroi dans le premier État d'un crédit d'impôt au titre de l'impôt payé dans le second.
L'établissement stable est donc imposable dans l'État où il est situé et dans l'État du siège.
Sur l'impôt calculé par application de sa législation à l'ensemble des bénéfices du siège et de l'établissement, l'État du siège autorise la déduction d'un crédit d'impôt en principe égal à l'impôt payé par l'établissement stable mais qui ne peut excéder l'impôt dû par le siège au titre des bénéfices de l'établissement.

Pour conclure, au fil de l'exposé, nous avons pu nous apercevoir qu'aucune règle fixe n'est applicable aux établissements stables, que pour chaque principe énoncé des exceptions l'agrémentaient. Il est donc primordial pour chaque situation de se référer à la convention applicable sachant que la jurisprudence a également une importance non négligeable et a dégagé de nombreux principes.

On a donc vu que la notion d'établissemnt stable était une notion exclusivement conventionnelle. Cependant en droit français, il existe une notion proche de celle de l'établissement stable : c'est la notion d'entreprise exploitée en France.
Comme nous l'avons vu dans l'introduction, c'est l'article 209-1 qui expose le principe à savoir que le lieu d'exploitation de l'entreprise va déterminer l'imposition des bénéfices passibles de l'IS.
RELIRE L'INTRO

TABLEAU DES DIFFERENCES ENTRE LA NOTION CONVENTIONNELLE D'ETABLISSEMENT STABLE ET LA NOTION DE DROIT INTERNE Français D'ENTREPRISES EXPLOITEES EN France.

ETABLISSEMENT STABLE	ENT. EXPLOITEES EN FRANCE
Deux cas d'imposition en France : -l'installation fixe d'affaires -le représentant	Trois cas d'imposition en France : -l'exploitation d'un établissement en France -le représentant -le cycle commercial complet
Caractérisation d'une installation fixe d'affaires: -installation -fixité -exercice d'activité	Caractérisation d'un établissement : Toute installation matérielle possédant une certaine permanence apte à poursuivre certains buts économiques et siège d'opérations normalement génératrices de profits. PERMANENCE ET AUTONOMIE
Même règles de détermination des	bénéfices imposables
Mêmes règles d'élimination des	doubles impositions
Différences sur l'acquisition d'immeubles à l'étranger	